

戦後企業会計原則運動の起点：「インストラクション」再考

著者	山田 ひとみ
雑誌名	聖学院大学論叢
巻	第27巻
号	第1号
ページ	169-185
発行年	2014-10
URL	http://doi.org/10.15052/00000836

Title	戦後企業会計原則運動の起点：「インストラクション」再考
Author(s)	山田, ひとみ
Citation	聖学院大学論叢, 第 27 巻第 1 号, 2014.10 : 169-185
URL	http://serve.seigakuin-univ.ac.jp/refs/modules/xoonips/detail.php?item_id=5072
Rights	



聖学院学術情報発信システム：SERVE

SEigakuin Repository and academic archiVE

戦後企業会計原則運動の起点

——「インストラクション」再考——

山 田 ひとみ

抄 録

従来『工業会社及商社会社ノタメノ指示書』は「インストラクション」と呼ばれ、戦後企業会計原則運動の起点と捉えられてきた。しかし、当該「インストラクション」には、いつ、誰から誰宛に、どのようなルートで、交付されたのか否か等、多くの不明点が残されている。これ等の不明点を明らかにするために、当該「インストラクション」と他の「指示文書」との比較を試みた。その結果、新たに戦後企業会計原則運動の起点とすべき文書の存在が明らかとなった。

キーワード；企業会計原則， インストラクション， 指示文書

A. はじめに

第二次世界大戦後、GHQ/SCAP⁽¹⁾ は財閥解体、企業再編成等の目的のため、日本の会社に対し、財務情報を含む情報提供を求める指令 (Directive) を次々と発した。当初の指令には財務諸表の“ひな形 (フォーム)” が付されていなかったが、その後、1947 (昭和 22) 年に GHQ/SCAP の ESS⁽²⁾ から 2,000 社以上の日本の会社に交付されたとされる⁽³⁾ 『工業会社及商社会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書』には、財務諸表の“ひな形 (フォーム)” が付されていた。それだけではなく、どのように財務諸表を作成すべきかについて、文書に因る詳細な解説が日本語の翻訳付きで示されるようになったのである。⁽⁴⁾

B. SCAPIN Memo と Section Memo

指令とは、狭義では GHQ/SCAP から最初に発せられた指令第 1 号、第 2 号及第 3 号の 3 つであるが、広義では GHQ/SCAP から日本側に対して発せられた文書の総称であり、広義の指令は次の 7 つを含み、本稿で指令という場合、広義の指令を指すものとする。⁽⁵⁾

- 1, 狭義の指令
- 2, 総司令部覚書 (SCAPIN Memo)
- 3, セクション・メモ (Section Memo)
- 4, 極東海軍司令官覚書 (ComNavFE or CNFE Ltr)
- 5, 第八軍覚書 (Eighth Army Memo)
- 6, チェック・シート (Check Sheet)
- 7, 軍政部覚書 (Military Government Memo)

財務情報を含む情報提供を求める内容の指令は、総司令部覚書 (SCAPIN Memo) として発せられたものと、セクション・メモ (Section Memo) として発せられた (と思われる) ものとは大別される。

前者、SCAPIN Memo として発せられた指令は占領初期のもので、特定の財閥を対象とした下記の指令が該当する。⁽⁶⁾ いずれの指令にも、財務諸表の“ひな形 (フォーム)” は付されていないのが特徴である。

a, 1945 (昭和20) 年10月22日 SCAPIN-177

[*Reports to be made by Certain Business Firms* (特定事業会社による報告提出方に関する総司令部覚書)]

b, 1946 (昭和21) 年01月19日 SCAPIN-626

[*Reports to be made by Certain Business Firms* (特定事業会社による報告提出方に関する総司令部覚書)]

c, 1946 (昭和21) 年06月03日 SCAPIN-995

[*Reports to be made by Certain Families* (特定家族による報告提出方に関する総司令部覚書)]

後者、Section Memo として発せられた (と思われる) 指令とは、下記の SCAPIN Memo 以降の、財務情報を含む情報提供を求める指令を指す。

1946 (昭和21) 年05月27日 SCAPIN-1337-A

[*Economic Data to be Furnished to General Headquarters, Supreme Commander for the Allied Powers*

(経済科学部要求・経済資料を政府及私企業より要求の件)]

この SCAPIN Memo には、第1に “*It is directed that the Imperial Japanese Government issue necessary instructions to government agencies and private business organizations to make available to the Economic and Scientific Section, General Headquarters, Supreme Commander for the Allied Powers, such economic data as that Section may require.*”⁽⁷⁾ とあり、帝国日本政府が GHQ/SCAP の ESS が必要とする経済データを政府及私企業へ要求するための“指令 (Instructions)”を発すること、

第2に “It is further directed that the above organizations be instructed that direct communication is hereby authorized between those organizations and ESS for the purpose of collecting economic data.”⁽⁸⁾ とあり、経済データを集める目的でそれらの企業と ESS の間で直接通信が認可されることが記されている。従って、[SCAPIN-1337-A] 以降、経済科学局 (ESS) の調査統計部から直接日本の私企業宛に“指令 (Instruction)” が交付された可能性も考えられる。

C. 戦後企業会計原則設定運動の起点としての『工業会社及商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書』

ESS から日本の私企業に交付された“指令 (Instruction)” は、従来『工業会社及商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書 (*Instructions for the preparation of Financial Statements of Manufacturing and Trading Companies*)』という文書の存在が明らかとなっており、一般に「インストラクション」や「指示書」と呼ばれ、戦後企業会計原則設定運動の起点として捉えられてきた。『工業会社及商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書』が戦後企業会計原則設定運動の起点として捉えられてきた理由は、その「総論」において掲げられている目的からも窺い知る事が出来る。当該指示書の目的は、第1に「企業会計の統一化」、第2に「日本に「健全且民主的産業経済」を樹立するために SCAP が要求する財務報告書類の作成にあたって日本の会社を援助すること」とあるが⁽⁹⁾、このうちの第1の目的である「企業会計の統一化」は、その後、「企業会計制度対策調査会」の設立に直結していったのである。

「企業会計制度対策調査会」は、1949 (昭和 24 年) 7 月 9 日に『企業会計基準法』の“中間報告”として企業会計原則を公表した。ESS の意図した「企業会計の統一化」が「企業会計制度対策調査会」の設立に至った、その経緯について、当事者の黒澤清氏は次のように述べている。〔 〕内および傍点は引用者注。

「戦後、進駐軍の総司令部 (GHQ) は、日本の財閥解体、資本市場の民主化、自由企業の復興、国民経済の再建等を企図し、その一手段として、全企業の財務状況に関する全面的な調査にのり出した。その際、GHQ の経済科学局 (ESS) は、前記の財務諸表準則〔商工省臨時産業合理局、昭和 9 年〕の利用をいちおう考えて、ESS の会計主任ヘッスラー氏と、ESS 嘱託の村瀬玄氏の合作で、財務諸表準則の英訳ならびにそれに基づく『財務諸表作成のための指示書』なるものを作成した。しかしこれによって現実に財務状況調査をしてみると、どうもうまく行かない。〔中略〕そこで、はじめ私どもは、ESS から「指示書」の修正を委嘱され、太田哲三先生を中心として、産業経理協会のなかに私設委員をつくり、その審議検討にとりかかった。昭和 22 年 10 月ごろのことだったと思う。〔中略〕「指示書」の改作がまだ捗らないでいる間に、ESS の顧問、高橋正雄教授から、新たに、上

野道輔先生に、会計法（われわれのいう会計基準法）の制定に関する提案がなされた。」⁽¹⁰⁾

上記引用文中の、「[指示書]の修正のための私設委員会」である「財務表標準化委員会」（産業経理協会）メンバーと、[会計基準法制定に関する提案]を受けて動き出した企業会計や財務諸表の「基本法」構想すなわち企業会計基準法構想の制定を目指すメンバーが合流し、昭和23年6月29日、芦田総理下において『企業会計制度対策調査会設置に関する件』が閣議決定され、同年7月6日『企業会計対策調査会』が経済安定本部に設置されるに至った。⁽¹¹⁾

ESSが「インストラクション」の目的として[企業会計の統一化]を掲げ、「インストラクション」の改正を日本人会計学者に依頼した事実が、『企業会計対策調査会』設置の源流にあることが、「インストラクション」が戦後企業会計原則設定運動の起点といわれてきた所以である。

D. 『工業会社及商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書』の未解明点

戦後企業会計原則設定運動の起点として捉えられてきた『工業会社及商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書』は、“交付日”が不明確で、さらに“実際に日本の会社に交付されたか否か”についても資料的裏付けがなされていない。“交付日”と“実際に日本の会社に交付されたか否か”に関する先行研究には次のような説がある。

1, 1947（昭和22）年12月にGHQから発表されたとする説

著書において「工業会社及商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書」の資料紹介をされた沼田嘉穂氏によれば、

「……しかし同時に私は企業会計原則作成者が無批判に採り入れたであろう一つの資料を偶然にも手にしていた。それは昭和22年12月にGHQ（連合軍総司令部）から発表された「……財務諸表作成に関する指示書」（Instruntion of……〔付録 p. 226 以下〕における財務諸表である。）」⁽¹²⁾

とあり、当該〔付録 p. 226 以下〕には、1947（昭和22）年12月付の「工業会社及商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書」として、原文（英文および日本文）がそのまま資料紹介されている。この説では、日付に関しては明確であるが、“GHQから発表された”という記述のみでは“誰宛に、どのような形式で発表されたのか”が不明であるので“実際に日本の会社に交付されたか否か”については不明であるといえよう。資料紹介としては日本公認会計士協会25年史編纂委員会編集『会計・監査史料』（同文館出版、1977年）にも全文が掲載されている。

2, 1947（昭和22）年11月17日にGHQから交付されたとする説

従来、最有力説として捉えられてきた説である。上記〔C-1〕の沼田氏の著書では1947（昭和22）年12月付の「工業会社及商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書」が紹介されているが、同じ内容

かつ同じ名前の“指示書”が1947（昭和22）年11月17日付でもその存在が確認されているため、11月に交付された、とする説である。千葉準一氏によれば「……GHQ 経済科学局から、昭和22年7月に『工業会社及商事会社の財務諸表作成に関する指示書』（いわゆる『Instructions』）が各社に送付され、またこれらは村瀬玄の日本語訳が付されて同年11月17日付で交付された……」⁽¹³⁾とあるが、その根拠として挙げられている資料の名称は“*Instructions for the Preparation of Industrial Financial Statement*”であり『工業会社及商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書』とは別に『産業財務諸表作成に関する指示書』という“指示書”が存在していた可能性がある。日付に関しては明確であるが、“誰宛に、どのような形式で発表されたのか”が不明であるので“実際に日本の会社に交付されたか否か”については不明であるといえよう。しかし、次のような関係者の証言と相まって、1947（昭和22）年11月17日付の“指示書”は『工業会社及商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書』であり、“実際に交付されたもの”という説が長い間、通説となっていた。すなわち、黒澤清氏の「……その際、GHQ の経済科学局（ESS）は、前記の財務諸表準則〔商工省臨時産業合理局、昭和9年〕の利用をいちおう考えて、ESS の会計主任ヘッスラー氏と、ESS 嘱託の村瀬玄氏の合作で、財務諸表準則の英訳ならびにそれに基づく『財務諸表作成のための指示書』なるものを作成した。しかしこれによって現実に財務状況調査をしてみると、どうもうまく行かない。〔中略〕そこで、はじめ私どもは、ESS から「指示書」の修正を委嘱され、太田哲三先生を中心として、産業経理協会のなかに私設委員をつくり、その審議検討にとりかかった。……」⁽¹⁴⁾

という証言中のヘスラーと村瀬氏が作成した『財務諸表作成のための指示書』なるものと、GHQ が黒澤氏に修正を依頼した“「指示書」”は、同一のものとして捉えられてきたように思われる。このうち、後者のGHQ が黒澤氏に修正を依頼した“「指示書」”は『工業会社及商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書』であった可能性が高い。理由は、雑誌『産業経理』で、編集部による「工業会社及商事会社の財務諸表作成に関する指示書」という連載で、1949（昭和24）年の第9巻第6・7・8号で、原文をさらに翻訳しなおし、コメントを交えながら資料紹介がされているのであるが⁽¹⁵⁾、この作業は「財務表標準化委員会」（産業経理協会）メンバーによるものと思われるからである。従って上記の、ヘスラーと村瀬氏が作成した“『財務諸表作成のための指示書』なるもの”に『工業会社及商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書』が含まれていたのは間違いなく、GHQ から黒澤氏に手渡された“指示書”が『工業会社及商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書』であった可能性は高いと思われるが、ヘスラーと村瀬氏が作成した“指示書”はこの1種類だけであったのか、また、“実際に日本の会社に交付されたか否か”については不明であるといえよう。

3. 1947（昭和22）年7月にGHQ から各社へ送付されたとする説

ESS の内部メモを調査した千葉準一氏は、次のように、当該メモの内容を根拠として、『工業会社及商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書』が1947（昭和22）年7月にGHQ から日本の2,000社以上の会社へ送付されたとしている。〔 〕内は引用者注。

「……これらの日付については従来まで不明とされていたが、経済科学局 E. ロスから W. G. ヘスラーを経由しフランク A. マーチ宛に提出された昭和23年3月4日付『MEMO FOR GENERALMARQUAT』により、同年〔昭和22年〕7月であることが確認できる……」⁽¹⁶⁾

この説によれば、当該メモ中の「……経済科学局は1947年7月に、産業財務諸表に関する指示書 (instructions for the preparation of industrial financial statement) のマニュアルを造り、日本における大企業の殆どを含む2,000社以上の会社に配布して、これらの企業がそれらの指示書に従って財務諸表を用意することを要求したのである……」⁽¹⁷⁾ という記述が日付の根拠とされているが、問題は、指示書の名称が『産業財務諸表作成に関する指示書 (*Instructions for the preparation of Industrial Financial Statement*)』であり、『工業会社及商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書 (*Instructions for the preparation of Financial Statements of Manufacturing and Trading Companies*)』では無い点である。従って、1947(昭和22)年7月にGHQから財務諸表に関する“指示書”が各社へ送付されたという点は明らかにされたが、当該“指示書”が『工業会社及商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書』なのかについては依然として不明のままといえよう。

E. 『工業会社及商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書』以外の「指示文書」

上述の如く、「企業会計原則」は、戦前から継承されてきた「企業会計原則設定運動」が、昭和22(1947)年以降のGHQの経済科学局(ESS)による「財務諸表の標準化」という要請に応える形で新たな展開を迎え、昭和24(1949)年の「企業会計原則」公表へと結実したのだが、ESSが日本の制限会社に対し財務諸表のひな形を付した「指示書(インストラクション)」を交付した年月日そのものが未解明の状態にある。また「指示書」の種類についても不明点が多く残されている。

そこで日本の国立国会図書館で近年整理されマイクロ資料で公開されているGHQ/SCAP文書(原資料は米国国立公文書館所蔵)の調査を開始したところ、先行研究でその存在が判明していた2種類の「指示書」、

- ・「工業会社及商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書」(1947?)
- ・「報告会社ノタメノ指示書」(1948)

この他に5種類の「指示書」

- ・「英文フォーム」(1946 or 1947?)
- ・「財務諸表作成に関する指示書」(11. Nov. 1947)
- ・「報告会社ノタメノ指示書」(1949)
- ・「報告会社ノタメノ指示書」(1950)
- ・「報告会社ノタメノ指示書」(1951)

の存在が判明した。⁽¹⁸⁾

この7種類の「指示文書」のうち『工業会社及商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書 (1947?)』より以前に作成ないし交付された可能性の高い文書は『英文フォーム (1946 or 1947?)』と『財務諸表作成ニ関スル指示書 (17 Nov 1947)』である。

- ・『英文フォーム (1946 or 1947?)』
- ・『財務諸表作成ニ関スル指示書 (17 Nov 1947)』
- ・『工業会社及商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書 (1947?)』

以下では、『財務諸表作成ニ関スル指示書 (17 Nov 1947)』と『英文フォーム (1946 or 1947?)』とを比較したい。引用部分については〔 〕内で示し、漢字は旧字体から新字体に改め、仮名遣いは原文のまま用いる。

F. 『英文フォーム (1946 or 1947)』と『財務諸表作成ニ関スル指示書 (17 Nov 1947)』の比較

イ. 分析対象の「指示文書」

本稿で使用する「指示文書」すなわち『英文フォーム (1946 or 1947)』と『財務諸表作成ニ関スル指示書 (17 Nov 1947)』はいずれも GHQ/SCAP 文書の一部である。GHQ/SCAP 文書の原資料は米国国立公文書館 (NARA) が所蔵しており、日本の国立国会図書館 (NDL) の憲政資料室にてマイクロ資料が一般公開されている。各「指示文書」の NDL 分類番号は次のとおり。

『英文フォーム (1946 or 1947)』…………… ESS(A)11671 D-13～11672 A-10
『財務諸表作成ニ関スル指示書 (17 Nov 1947)』…………… ESS(A)11670 C- 8～11671 D-12

ロ. 時系列整理

まず『英文フォーム (1946 or 1947)』が交付された時期は、{1946 年 5 月 17 日以後, 1947 年 7 月}迄の間と思われる。{1946 年 5 月 17 日}は、SCAPIN 1337-A が発せられた日である。『英文フォーム (1946 or 1947)』には [ESS/RS 257.04 及 ESS/RS 256.04] という文書番号が付されているので、ESS が作成した文書であるため、当該文書が交付されたとすれば、その時期は {1946 年 5 月 17 日}以後であるといえよう。また {1947 年 7 月}は、ESS から「日本における大企業の殆どを含む 2,000 社以上の会社に指示書を配布し、当該指示書の作成は「50 年以上も会計教育に携わってきた日本の大学教授との共同作業によって達成されたもの」という ESS 内部のメモが残されている日である。⁽¹⁹⁾ メモ中の「日本の大学教授」とはおそらく村瀬玄氏を指しており⁽²⁰⁾、従って、村瀬玄氏の関与が不明である『英文フォーム (1946 or 1947)』についてはその交付時期を {1946 年 5 月 17 日}以後, 1947 年 7 月}迄の間と推定することができよう。

次に『財務諸表作成ニ関スル指示書 (17 Nov 1947)』が交付された時期は {1947 年 11 月 17 日以後, 1948 年}迄の間と思われる。{1947 年 11 月 17 日}とは、当該文書に付された日付である。また

{1948年}迄とする根拠は、他の「指示文書」である『報告会社ノタメノ指示書（1951）』中の次の記載を根拠とする。「The “Instructions for the Preparation of Financial Statements” which you received in 1948 should be carefully reviewed to enable you to conform to the principles set down in the instructions. (指示書ニ示サレタ原則ニ応ズルタメニ昭和二十三年に交付シタ「財務諸表作成ニ関スル指示書」ヲ注意深く再読スルコト.)」(『報告会社ノタメノ指示書（1951）』1頁目より引用⁽²¹⁾)。この記述から、1948（昭和23）年には、“Instructions for the Preparation of Financial Statements（財務諸表作成ニ関スル指示書）”という文書が交付されていたことが推測できる。

「指示文書」	「交付されたと思われる時期」
『英文フォーム（1946 or 1947）』	{1946年 5月17日～1947年7月}
『財務諸表作成ニ関スル指示書（17 Nov 1947）』	{1947年11月17日～1948年}

ハ、『英文フォーム（1946 or 1947）』交付の根拠

『財務諸表作成ニ関スル指示書（17 Nov 1947）』の1頁目「概説」には次の記述がある。

[Some time ago, the Research and Statistics Division, Economic and Scientific Section (ESS/RS), Supreme Commander for the Allied Powers (SCAP), issued standard forms of financial statements (Balance Sheet, Form ESS/RS 257.04, and Profit and Loss Statement, Form ESS/RS 256.04) with a comprehensive memorandum of instructions as to how these statements should be prepared. It has now become necessary to replenish the supply of these forms and instructions, and it was decided to take advantage of this opportunity to make minor revisions in the forms and instructions and particularly in the manner in which they are presented and explained. (曩ニ連合軍司令部 (SCAP) 経済科学局調査部統計課 (ESS/RS) ガ標準型財政報告 (257.04 号貸借対照表雛形及 ESS/RS 256.4 号損益計算書雛形) ヲ交付 如何ニ之等の書類ガ作成サレバ良イカト云フコトヲ指示シタ広潤ナル覚書ヲ附シタ 今ヤ之等ノ雛形及指示書ノ補添ヲ行フ必要ヲ生ジタノデコノ機会ニソノ雛形及指示書 特にソレガ呈示サレ説明サレテイル方法ニツイテ少シク校正ヲ加ヘルコトニ決シタノデアル)]⁽²²⁾ (傍点, 引用者)

本稿での時系列整理（前記 B. イ. 時系列整理, 参照）に加えて、この記述からも、まず『英文フォーム（1946 or 1947）』が交付され、次いで『財務諸表作成ニ関スル指示書（17 Nov 1947）』が作成された事が裏付けられる。問題は、上記引用文中の傍点部分、①「補添ヲ行フ必要ヲ生ジタ」とあるがその理由は何か、②「少シク校正ヲ加ヘル」とあるがどのような修正がなされたのか、という点である。

『英文フォーム（1946 or 1947）』 → 修正 → 『財務諸表作成ニ関スル指示書（17 Nov 1947）』

二. 文書構成

『財務諸表作成ニ関スル指示書』では文書全体に日本語訳が追加され、文書構成も大幅に変更された。『英文フォーム』には無かった「概説」が冒頭に記された他、“フォーム（財務諸表のひな形）”に関して、『英文フォーム』が「比較貸借対照表」,「損益計算書」の2種類のみであったのに対し、『財務諸表作成ニ関スル指示書』ではこの2種類の他に「剰余調整報告」「蓄積未処分利益処分案」を加えた4種類の“フォーム”が提示されたのである。加えて、この4種類の“フォーム”に対し、それぞれ「〇〇ニ関スル説明事項」、ないし「〇〇ニ対スル指示」と題した文章による解説がなされているのも大きな変更点である。文書構成の比較を一覧にしたのが図1である。

ホ、『財務諸表作成ニ関スル指示書』における主要な改正点

曩にGHQ/SCAPのESSが「標準型財政報告雛形（standard forms of financial statements）」として貸借対照表雛形（ESS/RS 257.04号）と損益計算書雛形（ESS/RS 256.04号）を交付したが、これらの雛形に構成を加える必要が生じた事が記されている。

そして、主要な改正点として「剰余金調整報告書」の雛形、「蓄積利益処分案」の雛形が追加された事が記されている。これらの雛形については、[現在一般ニ採用サレテイル会計慣習（generally accepted modern accounting practice）]に従ったものである、と説明されている。日本の会計慣習については、日本の商事会社が過去にSCAPに提出した報告書について、①報告書は各期の試算表から作られるため、元帳勘定科目分類法に改正が必要な事、②会計慣習及会計処理における「悲シムベキ離点（deplorable shortcomings）」が明らかである事が記されている。

そのため、これらの雛形と説明書を作った目的として次の2点、(1)SCAPのESS/RSに提出する貸借対照表と損益計算書を作成する際に従うべき形式及配列法を知らしめる事、(2)これらの形式及配列法が日本の事業会社によって採用された結果、元帳勘定の分類法が改善され、会計慣習を改良

	『英文フォーム』	『財務諸表作成ニ関スル指示書』	
		英文(タイプ)	和文(手書き)
構成		Instructions with Respect to the Balance Sheet (Exhibits A and B)	貸借対照表ニ関スル説明事項
		Instructions with Respect to the Profit and Loss Statement (Exhibits C)	損益計算書ニ関スル説明事項
		Instructions with Respect to the Surplus Reconciliation Statement (Exhibits D)	剰余調整報告ニ対スル指示
		Instructions with Respect to Plan for Disposition of Accumulated Undivided Profit (Exhibits E)	蓄積未処分利益処分案ニ関スル指示
	Comparative Balance Sheet ESS/RS 257.04	Exhibit A COMPARATIVE BALANCE SHEET	別表A 比較貸借対照表
		Exhibit B COMPARATIVE BALANCE SHEET	別表B 比較貸借対照表
	Profit and Loss Statement ESS/RS 256.04	Exhibit C PROFIT AND LOSS STATEMENT	別表C 損益計算書
		Exhibit D SURPLUS RECONCILIATION STATEMENT	別表D 剰余金調整報告
		Exhibit E PLAN FOR DISPOSITION OF ACCUMULATED UNDIVIDED PROFIT	別表E 蓄積未処分利益処分案

図1 『英文フォーム（1946 or 1947）』と『財務諸表作成ニ関スル指示書』の構成比較

し且つ近代化するため、と記されている。適用の範囲は、[此ノ形式ハ金融機関、公益事業会社サービス提供団体及ソノ他特殊ナ形ヲ有スル事業ニハ推挙出来ナイ (The forms are not recommended for financial institution, utility companies, service organizations, and other peculiar types of businesses)] 旨が記されている。

へ、『財務諸表作成ニ関スル指示書』における「貸借対照表ニ関スル説明事項」の項

添付の別表 A と B が貸借対処表雛形であるが、特に別表 A は特別経理会社のための雛形で、旧勘定と新勘定に区分して記載する欄が設けられてある事が記されている。そして別表 A と B が[比較貸借対照表 (comparative balance sheet)] (下線は原文ママ) と呼ばれる表であり、[今期末ノ貸借対照表ト前期末ノ貸借対照表トヲ比較スルコトガ普通希望サレル (It is ordinarily desirable to compare the balance sheet at the end of the current period with the balance sheet at the end of the preceding period.)] と比較貸借対照表の必要性が記されている。次いで、会社名についての表記法 (ローマ字と英文の両方を表記すること)、空欄にすべき欄の説明、「増減 (合計)」欄の説明等がなされている。特に「増減 (合計)」欄については、増は黒字で、減は赤字か※印を付けるように、との詳細な指示がなされている。その他、項目や表題についての解説の後、[完全な表について] と [要説明項目] について約 23 頁にわたる詳細な解説が付されている。

ト、『財務諸表作成ニ関スル指示書』におけるその他の項

「貸借対照表ニ関スル説明事項」の項に続き、「損益計算書ニ関スル説明事項」の項が約 10 頁、「剰余調整報告ニ対スル指示」の項が約 2 頁、「蓄積未処分利益処分案ニ関スル指示」の項が約 5 頁にわたって解説されている。『英文フォーム (1946 or 1947)』においては、ただ単に財務諸表のひな形 (フォーム) が示されたのみであったのに対し、『財務諸表作成ニ関スル指示書』では各ひな型 (フォーム) に例示されている勘定科目についての解説が文章で付されている。さらに、英米の会計処理方法と日本の従来の会計処理方法との違いを挙げながら、解説している点が興味深い。

G. 『財務諸表作成ニ関スル指示書』と『工業会社及商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書』(以下『工業会社～指示書』)の比較

イ、文書構成比較

『財務諸表作成ニ関スル指示書』と『工業会社～指示書』は、一見、似た文書構成となっている。両者とも、英文タイプに日本語の手書きテキストが添えられており、文書のボリュームも 60 頁程である。また、文書の冒頭には“概論”に相当する解説があり次いで各財務諸表の解説がある、最後に“ひな形 (フォーム)”の例示という構成も同じである。

ロ、比較貸借対照表 (解説&フォーム)の有無

『財務諸表作成ニ関スル指示書』には比較貸借対照表の解説とフォーム (図2 : b 1-1, b 1-2) が

示されているが、『工業会社～指示書』では触れられていない。

ハ、特別経理会社（解説&フォーム）の有無

『財務諸表作成ニ関スル指示書』では、会計処理方法の解説の所々で特別経理会社に対する注意書きがなされ、特別経理会社用のフォーム（図2：b1-1）も示されているが、『工業会社～指示書』では触れられていない。

ニ、総合貸借対照表、総合損益計算書（解説&フォーム）の有無

『工業会社～指示書』には総合貸借対照表、総合損益計算書の解説とフォーム（図2：b2-1, b2-2）が示されているが、『財務諸表作成ニ関スル指示書』では触れられていない。

ホ、「会計慣習を改良し且つ近代化する」目的の有無

『工業会社～指示書』には「会計慣習を改良し且つ近代化する」という記述が見当たらない。この点については別稿で論ずることにする。

ヘ、時系列に関する考察

『財務諸表作成ニ関スル指示書』と『工業会社～指示書』は、文書構成は一見似ているが、内容は相違している事が判った。両者の内容の相違点については、今後分析を深めていきたいが、現時点で判明している相違点としては、『財務諸表作成ニ関スル指示書』には比較貸借対照表の必要性に関する解説と“フォーム”が例示されているのに対し、『工業会社～指示書』ではそのような解説が見当たらないこと。『財務諸表作成ニ関スル指示書』では特別経理会社に関する注意書きや特別経理会社用の“フォーム”が例示されているのに対し、『工業会社～指示書』ではそのような解説が見当たらないこと。一方、『工業会社～指示書』では総合貸借対照表、総合損益計算書の必要性に関する解説と“フォーム”が例示されているのに対し、『財務諸表作成ニ関スル指示書』ではそのような解説が見当たらないこと。以上を勘案すると両者とも、“指示書”が交付されたか否か、については、まだ断定できないが、交付されたとすれば、おそらく

『工業会社～指示書』 → 修正 → 『財務諸表作成ニ関スル指示書』

の順ではなく、

『財務諸表作成ニ関スル指示書』 → 修正 → 『工業会社～指示書』

の順であったのではないかと、思われる。その理由は、GHQ/SCAPの「指示文書」のうち、以下の1948年以降の“指示書”では、日本の会社に対して、簡易的な財務報告を求めている。

『財務諸表作成ニ関スル指示書』と『工業会社～指示書』とでは、前者が“比較財務諸表”を例示し、“特別経理会社”への詳細な指示を示しているのに対し、後者は貸借対照表と損益計算書に関して“簡易(summary)”バージョンの“ひな形(フォーム)”を例示している点で、『財務諸表作成ニ関スル指示書』よりも後に『工業会社～指示書』が作成された可能性があるといえる。

	『財務諸表作成二関スル指示書』		『工業会社及商事会社～指示書』	
	英文(タイプ)	和文(手書き)	英文(タイプ)	和文(手書き)
a: 解説文				
a1	General Explanation	概説	Introductory Statement	緒論
a2	Instructions with Respect to the Balance Sheet (Exhibits A and B)	貸借対照表に関する説明事項	Instructions with Respect to the Detail Balance Sheet (Exhibit C)	詳細貸借対照表に関する説明
a3	Instructions with Respect to the Profit and Loss Statement (Exhibits C)	損益計算書に関する説明事項	Instructions with Respect to the Detail Profit and Loss Statement (Exhibit D)	損益計算書に関する説明事項
a4	Instructions with Respect to the Surplus Reconciliation Statement (Exhibits D)	剰余調整報告に対する指示	Instructions with Respect to the Surplus Reconciliation Statement (Exhibits E)	剰余調整計算書に関する説明事項
a5	Instructions with Respect to Plan for Disposition of Accumulated Undivided Profit (Exhibits E)	蓄積未処分利益処分案に関する指示	Instruction with Respect to Plan for Disposition of Accumulated Undivided Profits (Exhibits F)	蓄積未処分利益処分案に関する説明次項
b: フォーム				
b1-1	Exhibit A COMPARATIVE BALANCE SHEET	別表A 比較貸借対照表		
b1-2	Exhibit B COMPARATIVE BALANCE SHEET	別表B 比較貸借対照表		
b2-1			Exhibit A SUMMARY BALANCE SHEET	A表 総合貸借対照表
b2-2			Exhibit B SUMMARY PROFIT AND LOSS STATEMENT	B表 総合損益計算書
b3			Exhibit C BALANCE SHEET	C表 貸借対照表
b4	Exhibit C PROFIT AND LOSS STATEMENT	別表C 損益計算書		
b5			Exhibit D PROFIT AND LOSS STATEMENT	D表 損益計算書
b6	Exhibit D SURPLUS RECONCILIATION STATEMENT	別表D 剰余金調整報告	Exhibit E SURPLUS RECONCILIATION STATEMENT	E表 剰余金調整計算書
b7	Exhibit E PLAN FOR DISPOSITION OF ACCUMULATED UNDIVIDED PROFIT	別表E 蓄積未処分利益処分案	Exhibit F PLAN FOR DISPOSITION OF ACCUMULATED UNDIVIDED PROFIT	F表 蓄積未処分利益処分案

図2 「財務諸表作成二関スル指示書」と「工業会社～指示書」の文書構成比較

H. むすびにかえて

従来、『工業会社及商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書』は、GHQ が日本の制限会社に対し 1947（昭和 22）年に交付した「指示書（インストラクション）」として認識されてきた。そして、この『工業会社及商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書』に意図されている GHQ の「財務諸表の標準化」という要請は、その後、1949（昭和 24）年の「企業会計原則」公表へと結実していった。従って、『工業会社及商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書』が戦後企業会計原則設定運動の起点として捉えられてきた。

しかし『工業会社及商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書』には、いつ、誰から誰宛に、どのようなルートで、実際に交付されたのか否か等、多くの不明点が残されているため、GHQ の他の「指示文書」と比較分析を行った。その結果『工業会社及商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書』と近い時期に作成されたと思われる『英文フォーム』と『財務諸表作成ニ関スル指示書』の存在が判明した。『英文フォーム』については、『財務諸表作成ニ関スル指示書』に先立って交付されたが、『英文フォーム』に“校正を加える必要が生じ”たので『財務諸表作成ニ関スル指示書』が作成された事が判明した。

本稿の資料分析の結果、占領当初、財務情報を含む情報提供を求める指令は、SCAPIN Memo として発せられ、そこには“ひな形（フォーム）”が無く、その後、“ひな形（フォーム）”が付された『英文フォーム』という指示書が ESS からの Section Memo として交付された。その後、『英文フォーム』に大掛かりな校正すなわち詳細な解説文（英文&和文）を付した『財務諸表作成ニ関スル指示書』が ESS からの Section Memo として交付されたという経緯が明らかになった。『英文フォーム』に加えられた“校正”は大掛かりなもので、“フォーム”自体が3種類から5種類に増加した点、文章に因る会計処理に関する膨大な（約 50 頁の）解説書が付された点、さらに日本語の翻訳が付された点が主たる“校正”といえる。

『財務諸表作成ニ関スル指示書』と『工業会社及商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書』は、文書全体の校正とボリュームは一見同じように見えるが、前者が“比較財務諸表”や“特別経理会社”への詳細な指示を示しているのに対し、後者は貸借対照表と損益計算書に関して“簡易（summary）”バージョンの“ひな形（フォーム）”を例示している、また、前者で指示書の目的の1つとされていた「会計慣習を改良し且つ近代化する」という記述が後者では削除されている等の点で大きく異なる。以上を勘案すれば『財務諸表作成ニ関スル指示書』よりも後に『工業会社及商事会社ノ財務諸表作成ニ関スル指示書』が作成された可能性が高いと思われる。もしくは、両者とも同時進行的に作成されたが、前者は実際に企業に交付する目的、後者は「企業会計の統一化」という目的、の如く、目的別に作成された可能性も考えられるが、この点についての解明は今後の課題とし

たい。

注

- (1) 連合国軍最高司令部 (General Headquarters Supreme Commander for the Allied Powers)
- (2) 経済科学局 (Economic and Scientific Section)
- (3) 千葉準一 (1998) 105 頁
- (4) 引用文献⁽¹⁰⁾
- (5) 外務省 (1989) 2-3 頁
- (6) 外務省 (1989) 150-189 頁
- (7) 引用文献⁽¹²⁾
- (8) 引用文献⁽¹²⁾
- (9) 引用文献⁽⁹⁾
- (10) 黒澤清 (1979 a) 98 頁
- (11) 黒澤清 (1979 b) 98-101 頁
- (12) 沼田嘉穂 (1982) 5 頁
- (13) 千葉準一 (1998) 105 頁
- (14) 黒澤清 (1979 a) 98 頁
- (15) 引用文献⁽⁴⁾
- (16) 千葉準一 (1998) 104 頁
- (17) 千葉準一 (1998) 105 頁
- (18) 引用文献⁽⁸⁾
- (19) 千葉準一 (1998) 110 頁
- (20) 引用文献⁽⁷⁾
- (21) 引用文献⁽¹¹⁾
- (22) 引用文献⁽⁹⁾

引用文献

- (1) 外務省『日本占領重要文書 第3巻一底本』『日本占領及び管理重要文書集』第3巻 (外務省, 1949) 一』日本図書センター, 1989 (平成元) 年。
外務省 (1989) として表記。
- (2) 黒沢清「史料：日本の会計制度〈3〉」『企業会計』第31巻, 第3号, 1979年 (昭和54) 年3月。
黒沢清 (1979 a) として表記。
- (3) 黒沢清「史料：日本の会計制度〈3〉」『企業会計』第31巻, 第4号, 1979年 (昭和54) 年4月。
黒沢清 (1979 b) として表記。
- (4) 産業経理協会編集部「工業会社及商事会社の財務諸表作成に関する指示書」『産業経理』第9巻6~8号, 1949 (昭和24) 年6・7・9月。
- (5) 千葉順一『日本近代会計制度—企業会計体制の変遷』中央経済社, 1998 (平成10) 年。
千葉順一 (1998) として表記。
- (6) 沼田嘉穂『企業会計原則を裁く—改訂増補版—』同文館, 1982 (昭和57) 年。
沼田嘉穂 (1982) として表記。
- (7) 村瀬玄「企業会計原則制定の由来」『公認会計士』第26号, 1959 (昭和34) 年1月。
- (8) 山田ひとみ「研究ノート GHQ/SCAP による会社財務報告に関する「指示書」の時系列整理—経済科学局 (ESS) 文書の分析をとおして—」『聖学院大学論叢』第25巻, 第1号, 2012 (平成24) 年10月。
- (9) GHQ/SCAP, *Instructions For Reporting Companies (1951)*, GHQ/SCAP Records (RG 331,

- National Archives and Records Service), (Compiled by National Diet Library).
- (10) GHQ/SCAP, *Instruction for preparation of Financial Statements of Manufacturing & Trading Companies (Kogyo - Gaisha Oyobi Shoji - Gaisya No Zaimu Shohyo Sakusei Ni Kansuru Shijisho)*, GHQ/SCAP Records (RG 331, National Archives and Records Service), (Compiled by National Diet Library), NDL-ESS(A)14390.
 - (11) GHQ/SCAP, *Instructions For Reporting Companies (Hokoku - Gaisha No Tameno Shiji - Sho)*, GHQ/SCAP Records (RG 331, National Archives and Records Service), (Compiled by National Diet Library).
 - (12) GHQ/SCAP, “*Economic Data to be Furnished to General Headquarters, Supreme Commander for the Allied Powers.*”『外務省記録 連合軍の本土進駐並びに軍政関係一件連合軍との来往信綴』外務省外交資料館, 1976 (昭和 51) 年。

参考文献

- 石原裕也『企業会計原則の論理』白桃書房, 2008 (平成 20) 年。
- 太田哲三『近代会計側面誌』中央経済社, 1968 (昭和 43) 年。
- 片野一郎『日本財務諸表制度の展開』同文館, 1968 (昭和 43) 年。
- 久保田秀樹『日本型会計成立史』税務経理協会, 2001 年 (平成 13) 年。
- 『欧米制度の移植と日本型会計制度』滋賀大学経済学部, 2005 (平成 17) 年。
- 『「日本型」会計規制の変遷』中央経済社, 2008 (平成 20) 年。
- 黒澤清『日本会計制度発達史』財経詳報社, 1990 (平成 2) 年。
- 「史料：日本の会計制度〈1〉～〈16〉」『企業会計』, 第 31 巻, 第 1～12 号, 第 32 巻, 第 1～4 号, 1979 (昭和 54) 年 1 月～1980 (昭和 55) 年 4 月。
- 「企業会計原則の歩み」『企業会計』第 36 巻, 第 1 号, 1984 (昭和 59) 年 1 月。
- 『〈新版〉近代会计学』現代商学全集第 16 巻, 春秋社, 1962 (昭和 37) 年。
- 黒澤清他「〈座談会〉企業会計制度の基盤—わが国会計法制の 30 年」『企業会計』第 30 巻, 第 12 号, 1978 (昭和 53) 年 11 月。
- 講談社編『昭和 二万日の全記録 〈第 7・8 巻〉』講談社, 1989 (平成元) 年。
- 産業経理協会編集部「工業会社及商事会社の財務諸表作成に関する指示書」『産業経理』第 9 巻 6～8 号, 1949 (昭和 24) 年 6・7・9 月。
- 嶋和重『戦後日本の会計制度形成と展開』同文館出版, 2007 (平成 19) 年。
- 鈴木和哉「戦後日本における「企業会計基準法」構想と「企業会計原則」」『立教経済研究』第 64 巻, 第 2 号, 2010 (平成 22) 年 10 月。
- 千葉準一『日本近代会計制度—企業会計体制の変遷』, 中央経済社, 1998 (平成 10) 年。
- 中東正文「昭和二十五年商法改正—GHQ 文書から見た成立経緯の考察(1)」『中京法學』第 31 巻, 第 2 号, 1996 (平成 8) 年 10 月。
- 沼田嘉穂『企業会計原則を裁く—改訂増補版—』同文館, 1982 (昭和 57) 年。
- 久野秀男『わが国財務諸表制度生成史の研究』学習院大学研究叢書 25, 学習院大学, 1987 (昭和 62) 年。
- 山地秀俊・藤村聡『複式簿記・会計史と「合理性」言説—兼松史料を中心に—』神戸大学経済経営研究所研究叢書 74, 神戸大学経済経営研究所, 2014 (平成 26) 年。
- 山田ひとみ「研究ノート GHQ/SCAP による会社財務報告に関する「指示書」の時系列整理—経済科学局 (ESS) 文書の分析をとおして—」『聖学院大学論叢』第 25 巻, 第 1 号, 2012 (平成 24) 年 10 月, 119-200 頁参照。
- 「研究ノート 制限会社に対する占領初期における ESS「指示文書」の分析—1946 年英文フォームの資料的位置付けを中心に—」『聖学院大学論叢』第 25 巻, 第 2 号, 2013 (平成 25) 年 3 月。

「GHQ/SCAP による会社財務報告に関する『英文フォーム（1946 or 1947）』の分析—(1) 鐘淵紡績株式会社の英文財務諸表との比較—」『聖学院大学論叢』第 26 巻，第 1 号，2013（平成 25）年 10 月。

「GHQ/SCAP による会社財務報告に関する『英文フォーム（1946 or 1947）』の分析—(2) 他の「指示文書」との比較—」『聖学院大学論叢』第 26 巻，第 2 号，2014（平成 26）年 3 月。

GHQ/SCAP, *Instructions For Reporting Companies (1951)*., GHQ/SCAP Records (RG 331, National Archives and Records Service), (Compiled by National Diet Library).

GHQ/SCAP, *Instructions for the Preparation of Financial Statements.*, GHQ/SCAP Records (RG 331, National Archives and Records Service), (Compiled by National Diet Library).

GHQ/SCAP, *Instruction for preparation of Financial Statements of Manufacturing & Trading Companies (Kogyo - Gaisha Oyobi Shoji - Gaisya No Zaimu Shohyo Sakusei Ni Kansuru Shijisho)*., GHQ/SCAP Records (RG 331, National Archives and Records Service), (Compiled by National Diet Library).

GHQ/SCAP, *Instructions For Reporting Companies (Hokoku - Gaisha No Tameno Shiji - Sho)*., GHQ/SCAP Records (RG 331, National Archives and Records Service), (Compiled by National Diet Library).

GHQ/SCAP, “*Economic Data to be Furnished to General Headquarters, Supreme Commander for the Allied Powers.*” 『外務省記録 連合軍の本土進駐並びに軍政関係一件連合軍との来往信綴』外務省外交資料館，1976（昭和 51）年。

The Starting Point of Post-war “Business Accounting Principles” : Reconsideration of the “Instructions”

Hitomi YAMADA

Abstract

In postwar Japan (1945-), conventionally, the name “Instructions for the Preparation of Financial Statements of Manufacturing and Trading Companies” has been shortened to “Instructions”. These “Instructions” are regarded as the starting point of postwar “business accounting principles”. However, many questions—such as “when, from whom to whom, by what route was it issued?” have been raised. This paper compares the “Instructions” to “Instructional Documentation” in order to find and clarify answers to these questions. As a result, the starting points of the postwar “business accounting principles” in relation to “Instructional Documentations” are clarified.

Key words; Business accounting principles, “Instructions”, “Instructional Documentations”